

**Audience publique extraordinaire du 20 juillet 2009**

Recours formé par Madame ..., ... (D)  
contre une décision du directeur de l'administration des Contributions étrangères et de  
en matière d'impôt sur le revenu

---

**JUGEMENT**

Vu la requête inscrite sous le numéro 25156 du rôle et déposée au greffe du tribunal administratif le 9 décembre 2008 par Maître Marianne Goebel, avocat à la Cour, inscrite au tableau de l'Ordre des avocats à Luxembourg, au nom de Madame ..., demeurant à D-..., tendant principalement à la réformation et subsidiairement à l'annulation d'une décision du directeur de l'administration des Contributions du 8 septembre 2008 référencée sous le numéro C-14409 ayant déclaré irrecevable la réclamation introduite en son nom le 14 avril 2008 à l'encontre du bulletin de l'impôt sur le revenu de l'année 2003, établi le 29 mai 2006 ;

Vu le mémoire en réponse du délégué du gouvernement déposé au greffe du tribunal administratif le 9 mars 2009 ;

Vu le mémoire en réplique déposé au greffe du tribunal administratif le 3 avril 2009 par Maître Marianne Goebel au nom de Madame ... ;

Vu les pièces versées en cause et notamment la décision critiquée ;

Entendu le juge-rapporteur en son rapport, ainsi que Maître Eric Pralong, en remplacement de Maître Marianne Goebel et Monsieur le délégué du gouvernement Claude Lick en leurs plaidoiries respectives à l'audience publique du 22 juin 2009.

---

Par courrier du 10 avril 2008, Monsieur ... s'est adressé à la direction de l'administration des Contributions directes pour l'informer qu'il agirait désormais en représentation de sa grand-mère Madame .... Par le même courrier il a relevé que le bulletin de l'impôt sur le revenu de Madame ... relatif à l'année 2003 n'aurait pas été dûment notifié, tout en signalant que son père, Monsieur ..., agissait en tant que représentant légal de Madame ....

Suite à cette demande une copie du bulletin d'impôt concernant l'année 2003 fut adressée en date du 25 avril 2008 à Monsieur ... avec l'information que faute d'indication d'un domicile au Grand-Duché de Luxembourg, ledit bulletin aurait été directement adressé à Madame ... à l'adresse D-..., correspondant par ailleurs à l'adresse de son précédent représentant ....

Par courrier du 5 mai 2008 le secrétaire de la division contentieux de la direction de l'administration des Contributions directes s'adressa à Monsieur ... concernant son courrier prévu du 10 avril 2008 pour lui signaler que conformément aux paragraphes 107, 238 et 258 AO, il devrait remettre jusqu'au 23 mai 2008 au plus tard un mandat *ad litem* (« *eine persönliche Prozessvollmacht für das eingelegte Rechtsmittel* »).

En réponse à ce courrier Monsieur ..., par lettre du 19 mai 2008, a formellement introduit une réclamation à l'encontre du bulletin de l'impôt sur le revenu 2003 du 25 mai 2005 lui notifiée en copie le 25 avril 2008 tout en relevant que l'adresse figurant sur ledit courrier, en l'occurrence D-..., serait inexistante, de sorte que l'affirmation que ledit bulletin aurait été régulièrement adressé à Madame ... à l'adresse D-... ne correspondrait pas à la réalité. Monsieur ... a complété ce courrier du 19 mai 2008 par une procuration lui délivrée par Madame Alice Peters lui conférant le mandat suivant :

*« Ich erteile als Auftraggeberin Vollmacht, mich (...) umfassend in allen Steuerangelegenheiten gegenüber Finanzbehörden, sonstigen Behörden und Stellen zu vertreten*

***Die Vollmacht ermächtigt insbesondere auch zur***

- *Entgegennahme von Steuerbescheiden*
- *Einlegung, Rücknahme und zum Verzicht auf aussergerichtliche Rechtsbehelfe, zur Erteilung von Untervollmacht, zur Entgegennahme von Zustellungen, zum Empfang von Urkunden und zu Verfügungen über Einzahlungen und Guthaben bei Steuerbehörden*
- *zur Informationsbeschaffung bei den Finanzbehörden, insbesondere dem Finanzamt sowie anderen Behörden und das Recht, bei den Finanzbehörden und Gerichten Akteneinsicht zu nehmen*
- *zur Vertretung im finanzgerichtlichen Verfahren, sowie zur Vertretung in Neben- und Folgeverfahren und Abgabe und Entgegennahme rechtsverbindlicher Erklärungen.»*

Par décision du 8 septembre 2008 le directeur de l'administration des Contributions directes déclara la réclamation introduite pour compte de Madame ... irrecevable sur base des considérations suivantes :

*« Nach Einsicht der am 14. April 2008 eingegangenen Rechtsmittelschrift, mit welcher Herr ..., Steuerberater, im Namen von Frau ... wohnhaft in D-..., den Einkommensteuerbescheid des Jahres 2003, ergangen am 29. Mai 2006, anfight;*

*Nach Einsicht der §§ 228 und 301 der Abgabenordnung (AO);*

*Nach Einsicht der §§ 107, 238 und 254 AO;*

*In Erwägung, dass nach Luxemburger Recht, in allen Verfahrensarten, um andere zu vertreten, eine ausdrückliche und besondere Vollmacht ad litem erforderlich ist (Art. 106 NCPC; Conseil d'Etat 14.01.1986, Nr. 6514; Trib. adm. 16.06.1999, Nr. 10724; Cour adm. 21.12.1999, Nr. 11382C);*

*In Erwägung, dass mangels einer der Rechtsmittelschrift beiliegenden Vollmacht, in Ergänzung des Verfahrens, der Deponent per Schreiben vom 5. Mai 2008 aufgefordert wurde, seine ausdrückliche und besondere Bevollmächtigung für die vorliegende Streitsache nachzuweisen;*

*In Erwägung, dass daraufhin der Schriftführer am 21. Mai 2008 ein auf den 8. April 2008 datiertes Schreiben nachgereicht hat, mit welcher die Steuerpflichtige Herrn ... Vollmacht erteilt, sie umfassend in allen Steuerangelegenheiten gegenüber Finanzbehörden, sonstigen Behörden und Stellen zu vertreten; dass die Vollmacht ihn insbesondere ermächtigt auch zur Entgegennahme von Steuerbescheiden, zur Einlegung, Rücknahme und zum Verzicht auf aussergerichtliche Rechtsbehelfe, zur Erteilung von Untervollmacht, zur Entgegennahme von Zustellungen, zum Empfang von Urkunden und zu Verfügungen über Einzahlungen und Guthaben bei Steuerbehörden, zur Informationsbeschaffung bei den Finanzbehörden, insbesondere dem Finanzamt sowie anderen Behörden und das Recht, bei den Finanzbehörden und Gerichten Akteneinsicht zu nehmen, zur Vertretung im finanzgerichtlichen Verfahren, sowie zur Vertretung in Neben- und Folgeverfahren und Abgabe und Entgegennahme rechtsverbindlicher Erklärungen;*

*In Erwägung, dass "l'acte d'introduire une réclamation devant le directeur, eu égard plus particulièrement au risque y inhérent de voir l'imposition revue le cas échéant in pejus, présente un risque de voir modifier de manière permanente et irrévocable la situation de l'intéressé; qu'une procuration afférente doit dès lors être non seulement expresse, mais encore de nature à renseigner clairement l'intention du mandant d'investir le mandataire du pouvoir d'agir par la voie d'une réclamation à l'encontre d'une décision déterminée avec toute la précision requise (Trib. adm. 8 mai 2000, n° 11431, Pas. adm. 2001, v° Impôts, n° 243)"; dass also die Anfechtung beim Steuerdirektor, insbesondere weil hierbei die Möglichkeit der Verböserung (reformatio in pejus) nicht ausgeschlossen bleibt, mit dem Risiko verbunden ist, die Sachlage des Antragstellers auf Dauer und unwiderruflich zu verändern; dass mithin eine dahin wirkende Vollmacht nicht nur ausdrücklich sein muss, sondern dass aus ihr ebenfalls klar und deutlich die Absicht des Mandanten hervorgehen muss, dem Bevollmächtigten die Befugnis der Anfechtung in einer ganz bestimmten Angelegenheit und mit der hierzu erforderlichen Genauigkeit zu erteilen;*

*In Erwägung, dass die am 21. Mai 2008 eingereichte Vollmacht nur allgemeinen Charakters ist und mithin den Anforderungen luxemburgischen Rechts an ein Mandat ad litem keineswegs gerecht wird;*

*In Erwägung, dass somit feststeht, dass keine Vollmacht ad litem zur Zeit der Einreichung der Rechtsmittelschrift am 14. April 2008 bestand (Conseil d'Etat 14.01.1986, no 6514 und st. Rspr.); ».*

Par requête déposée au greffe du tribunal administratif le 9 décembre 2008, Madame ... a fait introduire un recours contentieux tendant principalement à la réformation et subsidiairement à l'annulation de la décision directoriale prérelatée.

Conformément aux dispositions combinées du paragraphe 228 de la loi générale des impôts du 22 mai 1931, appelée « Abgabenordnung », en abrégé « AO », et de l'article 8 (3) 1. de la loi modifiée du 7 novembre 1996 portant organisation des juridictions de l'ordre administratif, le tribunal administratif est appelé à statuer comme juge du fond sur un recours dirigé par un contribuable contre une décision du directeur ayant statué sur les mérites d'une

réclamation introduite contre un bulletin de l'impôt sur le revenu. Le tribunal est partant compétent pour connaître du recours en réformation introduit à titre principal contre la décision directoriale prérelatée du 8 septembre 2008. Ledit recours est également recevable pour avoir été introduit dans les formes et délai de la loi. Il n'y a par voie de conséquence pas lieu de statuer sur le recours subsidiaire en annulation.

A l'appui de son recours, Madame Peters expose qu'elle est actuellement âgée de 93 ans et que depuis longtemps elle n'est plus en mesure de gérer personnellement ses affaires, étant handicapée à 100 %, de sorte que ses affaires fiscales sont gérées par son fils ... depuis une vingtaine d'années déjà. Elle relève que par courrier du 12 avril 2008, son fils ... a informé l'administration des Contributions directes du fait qu'il était à l'étranger pour trois mois et qu'il avait conféré une procuration à son propre fils ... pour s'occuper des affaires fiscales de Madame ....

Contrairement à ce qui est retenu par le directeur, la demanderesse estime que la procuration du 8 avril 2008 établie au bénéfice de son petit fils ... répondrait aux exigences légales en matière de mandat *ad litem* ; en effet son fils ... disposerait d'une procuration générale établie en date du 6 juin 2006 qui lui permettrait de gérer toutes ses affaires et donc également les affaires fiscales et il aurait été par ailleurs l'interlocuteur exclusif de l'administration des Contributions directes depuis 20 ans sans que cela n'ait jamais posé le moindre problème. Dans la mesure où Monsieur ... aurait conféré à son tour une sous-procuration à son propre fils, Monsieur ..., celui-ci aurait été habilité à suffisance de droit pour introduire une réclamation pour son compte auprès du directeur de l'administration des Contributions directes. Dans la mesure où cette procuration ferait expressément référence à la « *Aussetzung der Vollziehung der Steuerschulden, 2003 nebst Zinsen* » et à la « *Neuveranlagung zur Einkommenssteuer 2003* », elle répondrait en effet à tous les impératifs d'antériorité, de spécialité et de clarté applicables en la matière.

Le délégué du gouvernement rétorque que la procuration accordée en date du 6 juin 2006 par Madame Peters à son fils ... ne répondrait pas aux conditions légales pour habilitier ce dernier à introduire une réclamation contre un bulletin d'imposition, de sorte que par voie de conséquence le mandat apparemment accordé le 12 avril 2008 par Monsieur ... à son propre fils ..., qui ne figurerait par ailleurs pas au dossier fiscal pour ne pas avoir été envoyé au bureau d'imposition Luxembourg X, ne pourrait également être que général alors qu'on ne pourrait conférer à autrui plus de pouvoirs que l'on a reçu soi-même. Quant au mandat donné en date du 8 avril 2008 par Madame Peters à son petit fils, il serait également de nature générale et ne revêtirait aucun caractère exprès et spécial pour introduire une réclamation.

Pour justifier l'exigence d'un mandat *ad litem* exprès et spécial le directeur s'est fondé sur l'article 106 du nouveau code de procédure civile ainsi que sur un arrêt du Conseil d'Etat du 14 janvier 1986, n° 6514, un jugement du tribunal administratif du 16 juin 1999, n° 10724 et un arrêt de la Cour administrative du 21 décembre 1999, n° 11382C.

Il a visé en outre du titre de base juridique les paragraphes 228 et 301 AO ainsi que les paragraphes 107, 238 et 254 AO.

Or, le paragraphe 228 AO, tout en consacrant dans son principe et quant à son objet le droit de réclamer contre une décision directoriale, ainsi qu'en énonçant les voies de recours ouvertes contre une décision sur réclamation, ne prévoit pas pour autant l'exigence d'un mandat *ad litem* pour réclamer, ni ne fixe d'autres conditions éventuelles afférentes.

Quant au paragraphe 301 AO qui dispose que « *der Steuerdirektor entscheidet über die Anfechtung* », force est encore de constater qu'il n'est pas susceptible d'élucider la problématique de la validité du mandat présenté en l'espèce par Monsieur ... dans le cadre de l'introduction d'une réclamation devant le directeur pour compte de la demanderesse ..., de sorte qu'il n'y a pas lieu d'examiner plus en avant la portée de ces dispositions légales.

Le paragraphe 107 AO prévoit quant à lui sous son point (1) le principe même de la possibilité de se faire représenter en matière fiscale, dans les termes suivants : « *Wer durch Abwesenheit oder sonst verhindert ist, Pflichten zu erfüllen, die ihm im Interesse der Besteuerung obliegen, oder Rechte wahrzunehmen, die ihm nach den Steuergesetzen zustehen, kann dies durch Bevollmächtigte tun.* », tandis que le paragraphe 238 AO renvoie, en matière de représentation aux paragraphes 102, alinéa 2 et 103 à 110 AO en retenant que « *Befugt, ein Rechtsmittel einzulegen, ist der, gegen den der Bescheid oder Verfügung ergangen ist. Für seine Vertretung gelten die § 102 Absatz 2 und die §§ 103 bis 110. Stirbt jemand, der berechtigt ist, ein Rechtsmittel einzulegen, während eine Rechtsmittelfrist läuft, bevor er das Rechtsmittel eingelegt hat, so kann jeder Erbe das Rechtsmittel einlegen.* ».

Quant au paragraphe 254 AO également invoqué par le directeur, il confère la possibilité à l'administration de rejeter les personnes agissant en représentation dans différentes hypothèses, ledit paragraphe 254 AO disposant à cet égard: « *(1) Der Steuerpflichtige, oder wer sonst das Rechtsmittel eingelegt hat, kann sich im Rechtsmittelverfahren durch Bevollmächtigte vertreten lassen. Geschäftsmässige Vertreter können zurück ge...en werden ; dies gilt nicht für die im § 107 Absatz 3 genannten Personen. Die Vorschriften des § 107 Absätze 6 und 7 finden Anwendung* ».

*(2) Bevollmächtigte und gesetzliche Vertreter haben sich auf Verlangen als solche auszuweisen.*

*(3) Behörden werden durch Beamte vertreten, die die Behörde allgemein oder für den einzelnen Fall bestimmt. »*

Force est de constater qu'aucune des 5 dispositions prévues de l'AO n'impose une quelconque exigence concrète en matière de mandat, de sorte que la production d'un mandat *at litem* ne saurait être utilement exigée par référence à ces différentes dispositions.

Il y a lieu de se référer ensuite aux paragraphes 102 alinéa 2 et 103 à 110 AO auxquels renvoie le paragraphe 238 AO expressément visé par le directeur et qui s'inscrivent dans le chapitre « *Geschäftsfähigkeit. Vertretung. Vollmacht. Haftung* ». Parmi ces dispositions seul le paragraphe 102 AO énonce des prescriptions relatives à la représentation et au mandat, les paragraphes 103 à 110 ayant de leur côté trait aux obligations et responsabilité des représentants, de sorte que seul l'alinéa (2) du paragraphe 102 AO est à prendre en considération par rapport à la question sous examen.

Le paragraphe 102 AO est libellé comme suit :

« *(1) Für die Geschäftsfähigkeit von Privatpersonen gelten in Steuersachen die Vorschriften des bürgerlichen Rechts.*

(2) *Das gleiche gilt von der Vertretung und Vollmacht, soweit in den Paragraphen 103 bis 111 nichts anderes vorgeschrieben ist.* »

Dans la mesure où les paragraphes 103 à 111 ne comportent pas de prescription spécifique quant aux conditions que doit remplir un mandat en matière fiscale, ce sont partant les dispositions du code civil qui sont déterminantes à cet égard et auxquelles le directeur a indirectement fait référence en visant le paragraphe 238 AO qui renvoie à son tour au paragraphe 102 alinéa (2) AO.

L'article 1987 du code civil distingue entre le mandat spécial pour une affaire ou certaines affaires seulement et le mandat général pour toutes les affaires du mandant, tandis que l'article 1988 spécifie que le mandat conçu en termes généraux n'embrasse que les actes d'administration et que s'il s'agit d'aliéner ou d'hypothéquer, ou de quelque autre acte de propriété, le mandat doit être exprès. L'article 1989 précise en outre que le mandataire ne peut rien faire au-delà de ce qui est porté dans son mandat.

Dans la mesure où l'introduction d'une réclamation contre un bulletin de l'impôt sur le revenu déclenche un réexamen de l'imposition par les soins du directeur et que ce réexamen peut le cas échéant aboutir, par application du paragraphe 243 AO, à une décision qui est au détriment de celui qui a introduit la réclamation (« *Sie können die Entscheidung auch zum Nachteil dessen, der das Rechtsmittel eingelegt hat, ändern.* »), l'introduction d'une réclamation est à considérer comme excédant un simple acte d'administration, de sorte à requérir l'établissement d'un mandat spécial.

Le mandat conféré en l'espèce en date du 8 avril 2008 par Madame Peters à Monsieur ... n'est pas à considérer comme étant général au sens de l'article 1987 du code civil faute de couvrir d'une manière générale toutes les affaires de Madame Peters ; il vise en effet seules les affaires fiscales de l'intéressée dans ses rapports avec les différentes instances fiscales tant administratives que juridictionnelles.

Force est encore de constater que l'introduction d'une réclamation contre un bulletin de l'impôt sur le revenu devant le directeur de l'administration des Contributions directes s'analyse en l'exercice d'une voie de recours pré-contentieuse, étant donné que le directeur, au plus tard depuis l'entrée en vigueur de la loi du 7 novembre 1996 portant organisation des juridictions de l'ordre administratif, n'est plus à considérer comme organe juridictionnel de premier degré. Or, Madame Peters, en conférant pouvoir à Monsieur ... pour la « *Einlegung (...) aussergerichtlicher Rechtsbehelfe* » a clairement exprimé sa volonté de lui conférer pouvoir pour introduire un recours pré-contentieux du type de celui toisé par le directeur suivant la décision litigieuse, les pouvoirs spécialement conférés à Monsieur ... allant par ailleurs même au-delà de la seule phase pré-contentieuse pour englober également et expressément la représentation de l'intéressée devant les juridictions fiscales.

L'établissement de ce mandat étant antérieur à l'introduction de la réclamation toisée par le directeur, Monsieur ... est partant à considérer comme ayant été investi d'un mandat spécial valable au sens des dispositions ci-avant relatées du code civil pour réclamer au nom et pour compte de Madame Alice ...-Peters.

Cette conclusion ne saurait être éternisée par les dispositions de l'article 106 du nouveau code de procédure civile invoqué par le directeur à l'appui de sa décision, étant donné que cet article s'inscrit sous le titre 2 relatif aux audiences du juge de paix et de la

comparution des parties et concerne partant spécifiquement la représentation des parties devant le juge de paix, soit devant un organe juridictionnel déterminé. Or, faute de toute référence au niveau des dispositions fiscales invoquées à l'appui de la décision directoriale déferée aux règles de représentation applicables devant des justices de paix, cet article ne saurait être utilement invoqué en l'espèce pour établir les conditions que doit remplir un mandat habilitant à agir par réclamation au nom et pour compte d'un autre contribuable.

Il se dégage des considérations qui précèdent que c'est à tort que le directeur a déclaré la réclamation introduite par Monsieur ... au nom de Madame ... contre le bulletin de l'impôt sur le revenu de l'année 2003 irrecevable.

Encore que le tribunal est investi du pouvoir de réformer la décision directoriale lui déferée, il y a lieu de limiter la réformation de la décision déferée au seul constat de la recevabilité de la réclamation en question et de renvoyer le dossier en prosécution devant le directeur de l'administration des Contributions directes afin qu'il épuise la réclamation portée devant lui quant au fond, sous peine de priver le contribuable de son droit de voir examiner le bien-fondé de sa réclamation d'abord à un stade précontentieux par l'autorité administrative compétente.

**Par ces motifs,**

le tribunal administratif, première chambre, statuant contradictoirement ;

reçoit le recours en réformation en la forme ;

au fond, le dit justifié ;

partant par réformation de la décision directoriale déferée dit que la réclamation introduite par Monsieur ... pour compte de Madame ... à l'encontre du bulletin de l'impôt sur le revenu de l'année 2003 est recevable ;

renvoie le dossier en prosécution de cause devant le directeur de l'administration des Contributions directes ;

dit qu'il n'y a pas lieu de statuer sur le recours subsidiaire en annulation ;

condamne l'Etat aux frais ;

Ainsi jugé par :

Paulette Lenert, vice-président,  
Marc Sünner, premier juge  
Thessy Kuborn, juge,

et lu à l'audience publique extraordinaire du 20 juillet 2009 par le vice-président, en présence du greffier Army Schmit.

Army Schmit

Paulette Lenert